Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 33609 du rôle
Inscrit le 11 novembre 2013

Audience publique du 7 janvier 2015

Recours formé par
Madame ...et consorts, …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33609 du rôle et déposée le 11 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian ROLLMANN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Mesdames ..., demeurant à L-…, ..., demeurant à L-, ..., demeurant à L-…, ..., demeurant à L-…, agissant toutes en leur qualité d'héritières réservataires dans la succession de feu Madame, dite ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du 9 août 2013 du directeur de l'administration des Contributions directes ayant déclaré non fondée leur réclamation dirigée à l'encontre du bulletin d'imposition sur le revenu de l'année 2011 émis le 20 mars 2013 ;

Vu la demande de correction de deux erreurs matérielles contenues dans la requête introductive d'instance du 11 novembre 2013 déposée par Maître Christian ROLLMANN au greffe du tribunal administratif en date du 14 novembre 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 février 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mars 2014 par Maître Christian ROLLMANN pour compte des demanderesses préqualifiées ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 avril 2014 par la délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Christian ROLLMANN et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 1er décembre 2014.

Le 20 mars 2013, le bureau d'imposition de Mersch, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes émit à charge de feu Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011.

Mesdames … et ..., ci-après les consorts ..., firent introduire en date du 16 avril 2013, en leur qualité d'héritières dans la succession de feu Madame ..., une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011.

Par décision du 9 août 2013, n° C 18555a du rôle, le directeur confirma le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 et rejeta la prédite réclamation comme non fondée pour les motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 16 avril 2013 par les dames ..., prises en leur qualité d'héritières dans la succession de feu la dame ..., ayant demeuré à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 20 mars 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la présente décision directoriale remplace la décision directoriale sur réclamation du 22 juillet 2013 portée au rôle sous le n° C18555 ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir appliqué « sur le revenu provenant de la vente d'un terrain en 2011 (...) le taux de spéculation, soit 39% », alors que « la vente de ce terrain ne tombe pas sous cette catégorie d'impôts » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

<u>En fait</u>

Considérant que « vers l'an 2000 notre famille était contactée par l'Etat afin de vendre plusieurs terrains en vue de la construction de la route du Nord » ; qu' « afin de pouvoir conserver néanmoins encore du terrain un échange a eu lieu et notre mère (i.e. la dame ...) a reçu le terrain dont question en échange de terrains avoisinant directement celui-ci, depuis longtemps propriété de famille » ; que par la suite « un compromis d'échange a été dressé en 2002 », tandis que « la vente du terrain » n'a eu lieu qu' « en 2011, c'est-à-dire presque dix ans plus tard » ; que « nous sommes donc d'avis qu'il n'y a pas lieu d'appliquer sur cette vente le taux de spéculation pour les motifs énoncés :

- *En 2002 notre mère a été obligée soit de vendre, soit d'échanger ses terrains en vue de la construction de la route du Nord, sinon l'Etat aurait procédé à l'expropriation de (sic) terrains en question*

- *Les terrains échangés étaient depuis longtemps la propriété de notre famille, c'est-à-dire bien avant 2002*
- *Le compromis d'échange fut dressé en 2002*
- *L'acte dressé par l'Administration de l'Enregistrement fut dressé uniquement en 2010. Ce long délai entre le compromis et l'acte n'était nullement le désir de notre famille mais est dû à l'Etat. » ;*

<u>En droit</u>

Considérant que le bureau d'imposition a qualifié l'opération de cession des terrains qui s'est déroulée au cours de l'année 2011, en appliquant les dispositions de l'article 99bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), de bénéfice résultant d'une opération de spéculation, imposable au taux normal du barème ; que sont imposables dans la catégorie des revenus nets divers, en vertu de l'alinéa 1er numéro 1, lettre a) de l'article 99bis L.I.R., les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux ;

que sont censés récemment acquis les biens dont l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas deux ans en ce qui concerne les immeubles ;

Considérant qu'inversement, est imposable conformément aux dispositions de l'article 99ter L.I.R. le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale ; qu'afin de savoir si c'est à juste titre que le bureau d'imposition a qualifié l'opération réalisée de bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis L.I.R., il importe d'analyser ces différentes étapes graduellement et à la lumière de toutes les modalités et dispositions fiscales y intervenant ;

Considérant qu'à ce titre, il convient tout d'abord de décider de l'interprétation fiscale (entre autres : du prix de revient et de la date d'acquisition des terrains) de la première étape de cession voire de remembrement qui s'est produite en 2002 (compromis d'échange), respectivement en 2010 (acte d'échange) ;

qu'en matière fiscale, un compromis n'est, à lui seul, jamais suffisant à créer une nouvelle situation de droit en ce qui concerne le droit réel portant sur un bien immobilier ; que tel n'est le cas que lorsqu'il y a signature d'un acte authentique (en l'espèce l'acte administratif dressé au cours de l'année 2010) ; que la base légale en constitue le paragraphe 8bis de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG), retenant notamment que la date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement en tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu, tel en l'espèce ;

que parallèlement, la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes dispose que « les bénéfices de spéculation au sens de l'article 99bis et les revenus au sens de l'article 99ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, sont exemptés de l'impôt sur le revenu s'ils sont réalisés par des personnes physiques respectivement sur des biens immobiliers aliénés à l'Etat, aux communes et aux syndicats de communes, à l'exception des terrains aliénés dans le cadre des dispositions du titre 2 de la présente loi » (i.e. à l'exception des terrains soumis au droit de préemption tel qu'il est défini par le dit titre 2 de la loi du 22 octobre 2008) ;

Considérant qu'un de ces cas dont mention à l'alinéa précédent, constitue celui d'un échange en vertu d'un acte administratif de terrains détenus par une personne physique dans le cadre de son patrimoine familial (N.B. sont seulement visés les terrains d'un patrimoine familial, à l'exception de ceux faisant partie d'un patrimoine d'exploitation) contre des terrains ou immeubles constituant la propriété de l'Etat, sans que ce dernier ne détienne d'ailleurs un droit de préemption sur les terrains qu'il acquiert au travers de l'échange ; qu'il s'agit exactement de cette situation qui s'est produite pour ce qui est des terrains échangés par la mère des réclamantes ; que l'article 29 de la prédite loi du 22 octobre 2008 sort ainsi pleinement ses effets, de sorte que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a exonéré d'impôts l'opération d'échange qui s'est produite au cours de l'année d'imposition 2010 ;

Considérant qu'il découle de l'ensemble des appréciations et décèlements qui précèdent que l'opération de remembrement, originaire d'un compromis signé par l'ensemble des intéressés au cours de l'année 2002, et réalisée finalement en 2010 au travers d'un acte d'échange au sein de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, est à qualifier, à l'instar du bureau d'imposition, d'opération d'échange donnant lieu, le cas échéant, à l'imposition de l'ensemble des plus-values inhérentes aux immeubles échangés, sauf, qu'en l'espèce, eu égard au fait qu'il s'agit de l'Etat qui est l'acquéreur des terrains donnés en échange, la plus-value reste, conformément à l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008, exempte d'impôt, cette opération gardant tout de même sa nature d'un acte à titre onéreux ; que, corrélativement, le revenu réalisé au titre de l'année litigieuse moyennant aliénation à une partie tierce des labours reçus en contrepartie des terrains cédés, rentre dans les dispositions de l'article 99bis L.I.R. avec toutes les conséquences fiscales y relatives ; qu'il importe dès lors d'en déterminer le prix d'acquisition à mettre en compte à des fins de calcul de la plus-value dégagée ;

Considérant que l'article 102 L.I.R., fixant les règles à observer pour la détermination des revenus rentrant dans les prévisions des articles 99bis à 101 L.I.R., dispose en son alinéa 1a que l'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange, le prix de réalisation du bien donné en échange correspondant à sa valeur estimée de réalisation ; qu'en l'espèce le prix d'acquisition (i.e. la valeur estimée de réalisation des terrains donnés en échange telle qu'elle fut retenue à l'endroit de l'acte d'échange en 2010) des terrains aliénés à admettre à des fins de détermination de la plus-value au sens de l'article 99bis L.I.R., réalisée au titre de l'année litigieuse, se chiffre, d'après l'acte d'échange dressé en date du 8 mars 2010 par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, à 427.046,25 euros ; que la plus-value à imposer d'après le taux normal du barème sous la catégorie des revenus nets divers s'élève partant à (1.872.500 – 427.064,25 i.e.) 1.445.453,75 euros ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Considérant que le détail du redressement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2011 fait l'objet de l'annexe qui fait partie intégrante de la présente décision ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 novembre 2013 et redressée en date du 14 novembre 2013, les consorts ... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de leur recours et en fait, les consorts ... expliquent qu'en date du 17 juillet 2002, Madame ... aurait signé avec le comité d'acquisition du Fonds des Routes un compromis d'échange portant sur plusieurs labours, prés et broussaille et ce conformément à la loi modifiée du 16 août 1967 ayant pour objet la création d'une grande voirie de communication et d'un fonds des routes, ci-après « la loi modifiée du 16 août 1967 » et aux règlements grand-ducaux du 14 juillet 1971 concernant l'institution et le fonctionnement du comité d'acquisition prévu par l'article 13 de la loi du 16 août 1967 ayant pour objet la création d'une grande voirie de communication et d'un fonds des routes, ci-après « le règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 » et du 4 août 1975 modifiant le règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 concernant l'institution et le fonctionnement du comité d'acquisition prévu par l'article 13 de la loi du 16 août 1967 ayant pour objet la création d'une grande voirie de communication et d'un fonds des routes, ci-après « le règlement grand-ducal du 4 août 1975 ». A travers ce compromis, les parties auraient non seulement convenu des objets et du prix de ceux-ci mais également de la soulte au bénéfice de Madame ..., le même compromis ayant encore précisé que l'échange aurait lieu dans l'intérêt de la construction de la « route du Nord ». Les consorts ... soulignent encore que ce même compromis énoncerait que ladite convention ne deviendrait définitive qu'après avoir été dûment approuvée par le ministre des Travaux publics et le ministre du Trésor et du Budget, le président du comité d'acquisition ayant apposé sa signature sur le compromis le 5 septembre 2002, les ministres concernés y ayant quant à eux apposés leur signature en date respectivement des 6 et 12 septembre 2002.

Les demanderesses font ensuite valoir que l'administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait formalisé l'acte d'échange pour le Fonds des Routes entre les parties tout en reprenant dans son acte du 8 mars 2010 la plupart des numéros cadastraux et prix unitaires par are en euros tels qu'inscrits dans le compromis du 17 juillet 2002. S'il existait plusieurs différences entre les numéros cadastraux et surfaces en ares, les prix à l'unité mesurés en ares et en euros resteraient les mêmes que ceux exprimés dans le compromis.

Le 27 avril 2011, Madame ... aurait vendu le labour reçu en échange des siens par l'Etat suite à quoi le bureau d'imposition de Mersch aurait imposé la plus-value immobilière inhérente à cette vente au taux progressif en retenant une plus-value de spéculation au vu du bref délai s'étant écoulé entre l'acte du 8 mars 2010 et la vente du 27 avril 2011.

En droit, les demanderesses reprochent à la décision directoriale de ne pas avoir reconnu leur droit à une imposition selon l'article 99ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après « L.I.R. », avec application cohérente des articles 132 et 131 L.I.R., qui reviendrait à une imposition de leurs plus-values au taux égal à la moitié du taux global.

Les demanderesses font à cet égard plaider que les parties auraient été valablement et définitivement engagées dès la signature du compromis, c'est-à-dire à partir du 17 juillet 2002. Or, comme à cette date, l'article 15 de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, ci-après « la loi du 30 juillet 2002 », n'était pas encore entrée en vigueur, il y aurait lieu d'appliquer l'ancienne approche de la date du compromis pour prouver le moment de la naissance de la dette fiscale d'après le paragraphe 3 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* ».

Dans leur mémoire en réplique, les demanderesses font à cet égard valoir que conformément à l'article 13 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 précité, le comité d'acquisition serait chargé d'acquérir des terrains déterminés par les pouvoirs exécutifs compétents, de même qu'il serait compétent pour acquérir des terrains dont le prix dépasse une limite inférieure, mais sans limite légale supérieure, ainsi que pour établir la valeur des terrains et négocier raisonnablement avec les propriétaires. Le pouvoir exécutif, en l'occurrence les ministres compétents, pourrait ne pas approuver la négociation sans toutefois pouvoir intervenir dans la négociation avec les propriétaires sur les terrains ni leurs prix. Comme les propriétaires ne pourraient pas négocier avec les ministres, ils devraient nécessairement pouvoir se fier à ce que le comité négocie avec eux. Or, une telle convention datée et signée entre le comité d'acquisition et les propriétaires ne saurait être réduite à un projet de contrat constituant une pollicitation, respectivement à une simple promesse de vente n'opérant pas un transfert du droit de propriété et restant de ce fait sans effet en matière de computation du délai de détention d'un bien. Les demanderesses donnent en effet à considérer que si tel devait être le cas, alors les propriétaires seraient « *en droit de questionner la validité de leur consentement sur l'objet à vendre et sur son prix, tels qu'issus de la négociation, qui n'a pu être légalement faite qu'à la date de sa signature avec le comité d'acquisition, les deux ministres étant exclus des négociations* ». Ainsi, comme la négociation serait réduite à une simple pollicitation, elle laisserait ouvert, sans garantie ni moyens de défense pour les propriétaires, le cadre légal dans lequel le consentement serait donné. Cette approche aurait comme conséquence que les propriétaires consentiraient à une vente sans que le cadre légal de leur consentement ne soit fixé, notamment en termes d'imposition du ou des faits présents et futurs engendrés par leur consentement actuel sur la négociation avec le comité.

Les demanderesses estiment qu'en tout état de cause une telle situation ne serait pas très satisfaisante quant à la sécurité juridique du consentement donné alors que dans cette hypothèse, les propriétaires vendraient mais la cause de leur vente ou son cadre légal pourrait varier suivant que les deux ministres signent maintenant ou plus tard ou jamais.

Dans la mesure où les deux ministres auraient tout au plus le pouvoir de ne pas approuver les conditions de la vente, sans toutefois pouvoir les changer, les propriétaires vendeurs se fonderaient en principe pour tous les aspects de leur engagement sur le cadre juridique déterminé au moment de leur consentement sur les objets à vendre et leurs prix, tels que négociés avec le comité d'acquisition.

Les demanderesses font à cet égard valoir que dans ces conditions, la partie étatique s'arrogerait le droit, sans pouvoir légal de le faire, de changer par retardement de l'approbation ou de l'acte notarié, le cadre légal tel qu'il existait au moment du consentement donné par les propriétaires aux négociateurs du comité d'acquisition.

Au vu de ce qui précède, les demanderesses estiment en tout état de cause n'avoir agi valablement qu'au moment du consentement donné en présence du comité d'acquisition même si le refus d'approuver les termes de cette négociation par les deux ministres ne lui avait pas donné satisfaction dans son intention de vendre. En effet, les deux ministres n'auraient possédé au moment de leur consentement aucun pouvoir légal de diriger ou de s'immiscer dans la négociation, de sorte que seuls les termes négociés par le comité et les propriétaires vendeurs pourraient être légalement tenus pour bons et valables.

Les demanderesses contestent ensuite tout intention spéculative dans l'acte de vente du 27 avril 2011 dans le chef de Madame ....

Elles soulignent encore qu'il ne ferait aucun doute que la négociation passée le 17 juillet 2002 entre le comité d'acquisition et la propriétaire des terrains litigieux porterait la signature des deux parties, de sorte qu'il s'agirait d'une promesse synallagmatique et non pas d'une promesse unilatérale de vente. Or, en se référant à un ouvrage de doctrine, les demanderesses font valoir que la promesse synallagmatique s'insérerait de par ses qualités civiles dans la catégorie des compromis de vente dont la date ferait foi en matière de calcul du délai de détention pour le choix du mode d'imposition et le calcul de la dette d'impôt.

En tout état de cause, outre que les deux ministres compétents pourraient déterminer suivant leur bon grès le moment de leur approbation, moment dont le retard pourrait changer le cadre juridique dans lequel le consentement a été donné, le délai de presque huit ans qui se serait écoulé pour formaliser l'acte en question auquel le propriétaire aurait consenti le 17 juillet 2002, accouplé au changement radical introduit par le nouveau paragraphe 8bis de la loi du modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, en abrégé « BewG », laisserait pressentir un certain abus latent auquel les gouvernants exposeraient leurs administrés en matière d'imposition. En effet, si le même acte notarié avait été passé avec seulement sept années de retard, toute discussion au sujet d'une plus-value de spéculation aurait pu être évitée.

Ainsi, si depuis le 4 août 2002 le régime civil du consentement avait été changé en un régime spécial fiscal par l'introduction de l'article 8bis BewG, il n'en demeurerait pas moins que jusqu'à cette date le régime civil aurait prévalu, de sorte que la convention du 17 juillet 2002 qui a été signée par les deux parties et qui vaudrait promesse synallagmatique de vente devrait faire foi en matière de calcul du délai de détention pour le choix du mode d'imposition et le calcul de la dette d'impôt.

Le délégué du gouvernement conclut quant à lui au rejet du recours pour ne pas être fondé.

Aux termes des articles pertinents, à savoir les articles 99bis, alinéa 1, 99ter, alinéa 1, et 102 alinéa 1a) LIR, étant relevé que les dispositions de l'article 102 LIR sont à observer en vue notamment de l'application des articles 99bis et 99ter[1] :

« *art. 99bis*

(1) Sont imposables aux termes du présent article les bénéfices résultant des opérations de spéculation ci-après spécifiées pour autant qu'ils ne sont pas imposables dans une catégorie de revenus visée sub 1 à 7 de l'article 10 :

1. Les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux. Les biens sont censés récemment acquis lorsque l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas:

a) deux ans pour les immeubles;
b) six mois pour les autres biens. (...) »

« *art. 99ter*

(1) Est imposable aux termes du présent article le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'acte net servant à l'exercice d'une profession libérale (…) »

« *art. 102*

(1a) L'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange. Le prix de réalisation du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation ».

Il est en l'espèce constant en cause que la plus-value actuellement litigieuse, telle qu'imposée par le bureau d'imposition, imposition confirmée en son principe par le directeur dans la décision déférée, a été considérée comme bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis LIR précité, au motif que ces gains auraient été réalisés suite à la cession de biens récemment acquis - c'est-à-dire dans un délai de moins de 2 ans - à titre onéreux, l'administration des Contributions directes situant cette acquisition au 26 janvier 2010, date d'un acte d'échange administratif signé entre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et Madame ....

Force est à égard de relever qu'aux termes de l'article 102, alinéa 1a) L.I.R. précité, un acte d'échange de biens immobiliers doit s'analyser en une opération réalisée en deux étapes, à savoir la cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange.

[1] Art. 102, 1) LIR.

Il s'ensuit encore que la plus-value réalisée suite à l'aliénation des biens immobiliers acquis à titre onéreux dans le cadre d'une telle opération d'échange moins de deux ans après la formalisation de cet échange serait *a priori* imposable aux termes de l'article 99bis LIR en tant que bénéfice de spéculation, étant à cet égard relevé que l'intention spéculative ou non du contribuable reste sans influence aucune, l'article 99bis fournissant uniquement une définition légale du bénéfice de spéculation[2].

Les demanderesses réfutent toutefois l'application de l'article 99bis L.I.R. dans leur chef au motif que la date d'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange à prendre en considération serait celle à laquelle Madame ... et l'Etat auraient signé le compromis d'échange, à savoir celle du 17 juillet 2002. En effet, les demanderesses estiment que Madame ... se serait valablement engagée au moment de son consentement donné en présence du comité d'acquisition avec lequel elle aurait négocié l'objet de l'échange et son prix, négociation qui se serait soldée par la signature du compromis litigieux. Il s'ensuivrait que la vente du terrain litigieux qui aurait été opérée par acte notarié du 27 avril 2011 aurait eu lieu plus de deux ans après son acquisition à titre onéreux par Madame ... et que dès lors la plus-value réalisée dans le cadre de cette cession serait à imposer sur base de l'article 99ter L.I.R..

La partie étatique quant à elle fait valoir que le compromis de vente ne serait devenu définitif qu'en date du 12 septembre 2002, date à laquelle les deux approbations ministérielles requises en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 précité auraient été réunies. Or, cette date serait postérieure à celle de l'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi modifiée du 30 juillet 2002 précitée ayant introduit le paragraphe 8bis BewG en vertu duquel « *la date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu* (…) ». Il y aurait dès lors lieu de prendre en considération l'acte d'échange administratif dressé en 2010 pour déterminer la date d'acquisition du terrain litigieux.

Les parties sont dès lors en désaccord sur la date à laquelle le compromis d'échange a sorti pleinement ses effets et *a fortiori* sur l'application au cas d'espèce du paragraphe 8bis BewG, de sorte qu'il appartient tout d'abord au tribunal de déterminer la date à partir de laquelle le compromis d'échange litigieux a valablement engagé les deux parties, à savoir Madame ..., d'un côté, et l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, de l'autre côté.

Il est à cet égard constant en cause que le 17 juillet 2002, feu Madame ... a signé avec « *le Comité d'acquisition, représenté par Messieurs ..., agissant au nom et pour compte de l'Etat Grand-Ducal par application des dispositions de la loi du 16 août 1967* […], *ainsi que des règlements g.-d. des 14.7.1971 et 4.8.1975* », un compromis d'échange en vertu duquel elle a accepté de céder plusieurs labours, prés et broussaille sis à ..., à l'Etat. En contrepartie de cette cession, l'Etat s'est engagé à céder à Madame ... un terrain sis à ..., inscrit au cadastre de la commune de ..., section A, sous le numéro… au lieu-dit « ... ».

Le 26 janvier 2010, le compromis d'échange prévisé a été suivi de la signature entre Madame ... et l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, « *représenté par son Ministre des Finance et son Ministre du Développement durable et des Infrastructures, pour lesquels agit Monsieur ..., receveur des domaines au bureau de l'enregistrement* », d'un acte d'échange administratif, acte qui a été dressé en date du 8 mars 2010 par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines après avoir été signé pour approbation par les ministres compétents en date respectivement des 10 février et 23 février 2010.

---

[2] Notes 2) sous article 99bis L.I.R.

Force est à cet égard de relever que l'article 13, alinéa 2, de la loi modifiée du 16 août 1967 stipule qu' « *un comité d'acquisition dont la composition et le fonctionnement feront l'objet d'un règlement d'administration publique* » a qualité pour s'occuper des acquisitions de parcelles dont la valeur excède un certain montant.

L'article 2 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 précité précise quant à lui que « *il est institué un comité d'acquisition chargé d'acquérir, sous réserve d'approbation conjointe du Ministre des finances et du Ministre des travaux publics, les terrains bâtis et non bâtis nécessaires à la réalisation des plans parcellaires approuvés par règlement grand-ducal conformément à l'article 9 de la loi du 16 août 1967 ayant pour objet la création d'une grande voirie de communication et d'un fonds des routes* ».

En l'espèce, il n'est pas contesté par les demanderesses que l'opération d'échange concernée globalement est à qualifier d'acquisition au sens de l'article 13 alinéa 2 prévisé et que le comité d'acquisition avait qualité pour négocier et signer un compromis d'échange avec Madame ..., les parties étant seulement en désaccord sur la portée de la signature du comité d'acquisition et plus particulièrement sur la question de savoir si l'Etat a pu être valablement engagé dès la signature en date du 17 juillet 2002 par deux membres dudit comité.

Or, si l'article 2 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 confère au comité d'acquisition la mission d'acquérir des parcelles d'une certaine valeur, ce même article, à travers la réserve y expressément prévue, limite toutefois la marge de manœuvre du comité en ce sens que le comité peut certes négocier au nom et pour compte de l'Etat les termes d'une acquisition avec les propriétaires des terrains concernés et faire acter, comme en l'espèce, les résultats de cette négociation dans un compromis, mais les termes de l'acquisition préalablement négociés par le comité ne peuvent sortir leurs effets et engager l'Etat qu'une fois qu'ils ont été approuvés par les ministres compétents, à savoir en l'occurrence par le ministre des Travaux publics et celui du Trésor et du Budget. L'Etat ne peut donc donner son consentement quant à l'objet même du compromis qu'à travers cette double approbation.

Cette compétence de négociation du comité est d'ailleurs corroborée par l'article 4 du règlement grand-ducal précité du 14 juillet 1971 qui précise que « *Le comité établit sous réserve d'approbation conjointe du Ministre des finances et du Ministre des travaux publics la valeur des terrains bâtis et non bâtis et négocie avec les propriétaires pour trouver un arrangement raisonnable* ». En effet, aux termes de cette article, la valeur des terrains telle que déterminée et négociée par le comité d'acquisition doit encore être approuvée par les ministres compétents, de sorte que tant que ces deux ministres n'ont pas signé pour approbation, il ne saurait encore y avoir d'accord de l'Etat sur la valeur des terrains *ni a fortiori* sur le prix des objets échangés.

C'est d'ailleurs dans cet ordre d'idées que le compromis d'échange litigieux indique en son article 3 qu'une avance sur la soulte négociée au profit de Madame ... par le comité d'acquisition - soulte déterminée sur base de la différence entre la valeur totale des biens cédés par Madame ... telle que calculée par le comité d'acquisition et la valeur du bien cédé par l'Etat - ne sera payable qu'après approbation du compromis par les autorités supérieures compétentes.

La restriction apportée à la compétence du comité d'acquisition est par ailleurs expressément reprise *in fine* dans le compromis d'échange puisqu'il y est stipulé que « *la présente convention ne deviendra définitive qu'après avoir été dûment approuvée par Madame la Ministre des Travaux publics et Monsieur le Ministre du Trésor et du Budget* », de sorte que les propriétaires signataires ne sauraient valablement invoquer avoir été laissés dans l'ignorance en ce qui concerne la portée de la signature de deux membres du comité d'acquisition apposée sur le compromis d'échange et a fortiori sur le moment à partir duquel l'Etat sera valablement engagé par les termes du compromis.

Le tribunal est encore amené à constater qu'en vertu de l'article 5 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 « *les travaux du comité* [d'acquisition] *sont dirigés par un président qui a la qualité de fonctionnaire de l'Etat* » et que ledit président n'a lui-même signé et approuvé le compromis d'échange qu'en date du 5 septembre 2002, de sorte que c'est à partir de cette date seulement que les termes de l'acquisition négociés par deux membres du comité ont été validés par le président dudit comité pour ensuite être transmis pour approbation et signature aux ministres compétents.

Il ressort dès lors aussi bien du texte réglementaire applicable que des termes-mêmes du compromis d'échange litigieux que le comité d'acquisition n'a pas pu engager l'Etat par la seule signature de deux de ses membres apposée le 17 juillet 2002 sur le compromis d'échange litigieux, l'Etat n'ayant en effet valablement pu donner son consentement par rapport aux termes du compromis d'échange préalablement négociés par les deux membres du comité et plus particulièrement par rapport aux objets échangés et au prix de ceux-ci, qu'une fois que ces termes, après avoir été d'abord dûment approuvés par le président du comité d'acquisition en date du 5 septembre 2002, ont été signés pour approbation par les ministres compétents.

Or, en l'espèce, le compromis d'échange litigieux a été approuvé par le ministre du Trésor et du Budget et par le ministre des Travaux publics en date respectivement des 6 septembre et 12 septembre 2002.

Il s'ensuit qu'au vu des dispositions combinées des articles 13, alinéa 2, de la loi du 16 août 1967 et 2 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971, ainsi que des dispositions figurant dans le compromis d'échange lui-même, il y a lieu de retenir que le compromis d'échange n'a pu produire pleinement ses effets à l'égard des parties signataires qu'après avoir été signé pour approbation par les deux ministres compétents, à savoir au plus tôt le 12 septembre 2002, étant à cet égard d'ailleurs relevé que le délai s'étant écoulé entre la signature du compromis par Madame ... et deux membres du comité d'acquisition et celle respectivement par le président du comité et par les ministres compétents, à savoir moins de deux mois, ne saurait en tout état de cause être qualifié d'excessif sinon d'abusif.

Or, il est constant en cause qu'à la date du 12 septembre 2012 était entrée en vigueur la loi du 30 juillet 2002 précitée qui a introduit à travers son article 15, le paragraphe 8bis du BewG en vertu duquel « *La date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement en tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu. Lorsque le transfert documenté dans l'acte notarié, ou dans le jugement en tenant lieu, ou dans l'acte administratif en tenant lieu est affecté par une condition suspensive ou résolutoire, ou par un terme, les paragraphes 4 à 8 s'appliquent aux situations respectives* », l'article 15 précisant encore que les dispositions y contenues

s'appliquent à tous les transferts à titre onéreux de droits réels immobiliers opérés à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 30 juillet 2002.

Dans la mesure où le compromis litigieux, dont il a été retenu ci-avant qu'il a sorti pleinement ses effets au plus tôt à partir du 12 septembre 2002, a été suivi par un acte administratif d'échange dressé par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines le 8 mars 2010, le transfert à titre onéreux du terrain litigieux cédé par l'Etat à Madame ... a été opéré, conformément à l'article 8 BewG précité, par l'acte administratif d'échange qui a été dressé par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines le 8 mars 2010 après avoir été signé pour approbation par les ministres compétents en date des 10 et 23 février 2010.

Le tribunal relève à cet égard que les demanderesses ne contestent pas que c'est justement en prenant en considération l'acte d'échange administratif dressé en mars 2010 que le bureau d'imposition a parallèlement exonéré d'impôts la plus-value réalisée par Madame ... dans le cadre de son opération d'échange avec l'Etat en appliquant à cette plus-value les dispositions introduites à travers la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes. Or, si, comme le plaident actuellement les demanderesses, le bureau d'imposition avait considéré que le transfert de propriété avait eu lieu au moment de la signature du compromis d'échange par le comité d'acquisition le 17 juillet 2002, la plus-value réalisée par Madame ... suite à l'échange ayant eu lieu avec l'Etat aurait été soumise à imposition.

Au vu de ce qui précède et dans la mesure où Madame ... a vendu le terrain litigieux par acte notarié du 27 avril 2011, donc moins de deux ans après son acquisition à titre onéreux moyennant un acte dressé le 8 mars 2010, c'est à bon droit qu'il été retenu que le revenu réalisé suite à l'aliénation de ce terrain rentrait dans les prévisions de l'article 99bis L.I.R..

Or, aux termes de l'article 99bis L.I.R., « *le bénéfice* […] *de spéculation est égal à la différence entre d'une part le prix de réalisation et d'autre part le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention* (…) », tandis que l'article 102, paragraphe 1a) L.I.R. précité précise que « *le prix de réalisation du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation* ». Etant donné qu'en l'espèce il n'est pas contesté que le prix de réalisation du terrain litigieux à prendre en considération est celui de 427.046,25.- résultant de l'acte d'échange administratif dressé par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines le 8 mars 2010, ni que ledit terrain a été vendu par acte notarié du 27 avril 2011 pour un montant de 1.872.500.- euros, c'est à bon droit que le directeur a retenu que la plus-value à imposer d'après le taux normal du barème sous la catégorie des revenus nets divers s'élevait à 1.445.453,75.- euros.

Au vu de ce qui précède, le recours sous analyse est à rejeter pour ne pas être fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours en réformation dirigé à l'encontre de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 août 2013, répertoriée sous le numéro C 18555a du rôle ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne les demanderesses aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 7 janvier 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Marc Sünnen

.